



TITLE:

納税義務者としての國家

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 納税義務者としての國家. 經濟論叢 1923, 16(2): 281-308

ISSUE DATE:

1923-02-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/127995>

RIGHT:

# 京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第十六卷 第二號

大正二十二年二月一日發行

## 論叢

資本主義經濟學と自然法則 . . . 法學博士 河上 肇  
納稅義務者としての國家 . . . 法學博士 神戸 正雄  
階級に就いて . . . 文學博士 高田 保馬

## 時論

養蠶業の擴張及び改善 . . . 法學博士 戸田 海市  
農業不動産金融と一般不動産金融 . . . 法學博士 河田 嗣郎

## 說苑

個人主義及社會主義局外觀 . . . 法學博士 財部 靜治  
舊岡山藩の社倉法に就て . . . 經濟學士 黒 正 巖

## 雜錄

地租の改廢に就て . . . 法學博士 小川郷太郎  
白耳義に於ける失業保險制度に就て . . . 法學士 一戸 二郎

# 納税義務者としての國家

神 戸 正 雄

緒言(本研究の目的)

第一段 納税義務者の一般的説明 (一) 租税定義に於ける納税義務者、(二) 納税義務者としての法人(A) 一般法人(B) 統治團體

第二段 國稅の納税義務者としての國家 (一) 實例(二) 理論(A) 否定理由と其反駁(い) 自明との説(ろ) 課税に理由なしとの説(は) 事業が公益の爲めにせられ民業と競争せずとの説に收入が公共的費用に充てらるる故に課税に及ばすとの説(は) 課税は無用不經濟との説(へ) 國に純所得といふべきものなしとの説、(B) 肯定理由(い) 國の財政經理上(ろ) 民業の利益上、(は) 地方財政上(C) 實現方法の提案

第三段 地方稅の納税義務者としての國家 (一) 實例(二) 理論(A) 否定理由と其反駁(い) 上下干係を棄るとの説(ろ) 國の事業は營利業ならすとの説(は) 收入が公益の爲めに支出さるる故に課すべからすとの説(に) 全部に對する部分の犧牲として課税を遠慮すべしとの説(は) 國地方相互補助干係あるの故に課税穩當ならすとの説(へ) 相互課税は無用との説(B) 肯定理由(い) 地方財政の困難の救済(ろ) 公正の要求(は) 地方内私人の過重負擔の緩和(に) 各地方間の不平等負擔の救済(は) 國の財政經理の改善(へ) 民業利益の保全(C) 實現方法の提案

結論(全文の要旨)

## 緒 言

國家は課税權者であり最高の統治權者である、隨ふて國家は租税を賦課徴收すれども、租税を賦課徴收することあるべからすとは、普通に人の考ふる所であるが、實際には國家も租税を賦

課さるゝことがあり、地方團體によりて賦課さるゝのみならず、國家が國家自らに賦課することがあり、そして理論上の考察は其の實際あるよりも以上に之を至當とする所である。此事は從來比較的閑却されて居るけれども理論上としては頗る興味あることであるのみならず、實際問題としても特に日本などでは國及地方税の正當なる賦課方法を定めることが重要な未決案件の一なるの故に(註一)、茲に之が特別の研究を試むるも亦無意義でない。之と並行して考慮すべき姉妹關係の問題としては地方團體が納稅義務者となる場合と君主及其一族が納稅義務者となる場合があるが、其は後文に譲る。

(註一) ヘアフルトは、地方税制度の統一あり且つ平等なる規定及此方面に現はるる矛盾の排除の必要が普魯西にては既に永き時以來感すべきものであつたといふて居るが、其は移して日本の今日に當適用することを得る。

## 第一段 納稅義務者の一般的説明

(一) 租稅定義に於ける納稅義務者——國家が納稅義務者たり得るやを考ふる前に、先づ從來租稅定義に於て此義務者を人民に限つたか將た國家をも包容して現はしたかを檢するを要する。今諸學者の租稅定義を檢するに、此義務者を専ら人民、國民又は公民に限つたかあるけれども(註二)、其では狭きに失する(註三)、外國人に賦課さるゝのを包容すること能はず(註四)、且つ統治團體たる國家又は地方團體に賦課さるゝのを入るゝことが出來ぬからである。私人といひ(註五)、住民とい

1) Herfurth, Das preuss. Kommunalsteuer-Notgesetz vom 27. Juli 1885. (Finanz Archiv, III Jg) S. 169.

ふのも(註六)、其にて外國人は含み得るが尙は之にて統治團體を入れることが出来ぬといふので、或は單に個別經濟といひ(註七)、或は人といひ人又は人の團體といひ(註八)、或は自然人又は法人といふ(註九)、がある。併し其れでは又義務者の内容が明かでなく(註一〇)、其位ならばいはぬがまじとも考へらるゝ。或は之を定義の中に謳ふに及ばぬとあつて之を指示せざるがある(註一一)、併し又其にても物足らぬとあつて、公共團體の從屬者又は公共團體に從屬する個別經濟とか(註一二)、團體員的に從屬する個別經濟とか(註一三)、いふことにて意味は一層明かとなり而かも上記の外國人や統治團體なども含み得るの便はあるが、尙は其從屬といふ詞が國家が地方税を納むる場合には適當ならずといふ嫌がある。此に於てか人民又は準人民といふ詞を用ひるもあり(註一四)、或は統治團體が統治團體としての給付にも非ざるものといふがある(註一五)、此等の中、其の如何なる詞を用ゆるを以て最選ぶべしとするかは兎に角として、學者が租税の定義を作るについても此統治團體をも義務者とするこのあり得ることに顧慮して苦心した跡は窺はれる。

(註二)例之、ニツチは、租税とは人民が國家及行政上の地方權力へ、其集合的需要の充足に應ずる爲めに義務的に與ふる所の富の部分であるといひ、パリーユも、租税とは公費に應ずる爲めに人民の財産又は行爲の上に國家によりて行はるる上前測であるといふ。それからラウも、租税といふ詞の下に入は往々にして廣義にては人民に、國家權力より國費の支辨の爲めに課徴せらるる凡べての支拂を解すを爲し、カイヅルも、租税とは一般報償原則に従ひ、人民の全部又は一部に、其他の收入によりては充たされざる又は充たすべからざる公共行政の支出の充足の爲めに課せらるる課徴物であるといひ、ムルハルト

は、國の政府が其最高財政權によりて國家團體員の私有財産より要求し、公費の支出の爲めに公共的需要的の充足の爲めに徵收する課徵物といひ、匿名政治家は、狹義にて租税とは國民より不可分なる全體利益の管理及進捗の爲めに要求せらるる規則正しく繰返されたる課徵物又は分擔金であるといふ。<sup>2)</sup>

(註三) ロツツはいふ。課税には通例、公共團體の團員のみならず、其に對し支配權の行はれ得る他の人々もが服せしめらるる。<sup>3)</sup>

(註四) エーベルヒは曰く、箇人經濟又は臣民といふ詞では綱羅的でない。何となれば國家的租稅權力が往々にして臣民を超へて及び、繼續的に且つ事情によりては唯一時的にも内國に滞在する外國人にも課税するから。<sup>4)</sup>

(註五) 例之、コツサは、租税とは國州郡及市町村の廳署が租稅義務者全體の利益の爲めに爲されたる公の支出を支拂ふ爲めに私法的收入及手数料が不十分なるときに徵收する所の私人の財産の部分であるといふ。<sup>5)</sup>

(註六) ボーリユーは、租税とは公權力が政府の費用に應ずるが爲めに、住民又は財産より要求する所の直接又は間接の貢獻物である。吾人は嘗て前版にては人民といふ詞を用ゐたが、此詞は餘りに狭い。澤山の税が凡べての住民の上に擔はる。公民權を奪はれたる者にも單に通過するに過ぎざる外國の財産家にもといふ。<sup>6)</sup>

(註七) ホルグトは、租税とは公共團體の任務の爲めに箇別經濟の收入より一定の反對給付なしに生じたる強制的の收入であるといひ、ロツシヤーは、租税といふ詞にて、吾人は箇別經濟が國州市町村等凡べて其上に立つ所の強制共同經濟に既に其單なる從屬の爲めに、受領者の財政上の需要を充たすことを助くる爲め給付せざるべからざる分擔物を意味すといひ、ヘツケルは、租税とは箇別經濟の立體よりの強制分擔物として公共團體の集合的慾望の滿足の爲めに……徵收せらるる國家及其他の公共團體に於ける課徵物であるといひ、ワグナーも、純財政上の意味に於ける租税は一般公共的經費即ち國家及其他の強制共同經濟の經費の充足の爲めにする箇別經濟(箇人)の強制分擔物として——徵收せらるる課徵物であるといふ。<sup>7)</sup>

(註八) ロツツは、租税とは政府が其支配を行ひ得る所の人に向つて、政府よりして支配權の爲めに要求さるる所の實物又は貨

- 2) Nitti, Principes. p. 300. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. I. p. 5. Rau, Fw. 5 Aufl. I. S. 383. Kaizl, Fw. II. 117. Murhard, Theorie und Politik der Besteuerung. S. 4. Staatsmann a. D. Fw. S. 170.
- 3) Lotz, Fw. S. 216.
- 4) Eheberg, Fw. 9. Aufl. S. 157.
- 5) Gossa, Grundriss d. Fw. S. 57.

幣給付であるといひ、セリグマンは、租税とは凡ての者の共同利益の爲めに招かれたる費用を拂ふ爲めに、與へられたる特別利益に關係なく、人より政府への強制的の貢獻物であるを爲し、バスタープは、租税とは公權力の勤務の爲めに、人又は人の團體の富の強制的の貢獻であるといふ。<sup>6)</sup>

(註九) プレーンは、租税とは國家の住民の上の公益につき招かれたる費用を支拂する爲めに、自然人又は法人の上に課せられたる富の一般的なる強制的の貢獻物であるといふ。<sup>9)</sup>

(註一〇) シヤルはいふ。納税義務ある主體につき、簡別經濟、人民、箇人、又は凡ての臣民等の通例の指示が十分に明かにする能はざることは確かである。此際單に事實上經濟上の從屬が標準であるといふ。<sup>10)</sup>

(註一一) エーベルヒ、ガルンツェルの如し。<sup>11)</sup>

(註一二) シヤルは、租税の名の下に、公共團體の需要の充足の爲めに、此に屬する財政權力より一方的に定められたる方法及高さに於て、此に從屬する簡別經濟(人)より單に其從屬の義務根據より要求せらるる支拂物又は交付物を解すべきものと爲し、フォツケは、租税とは公共團體の從屬者が、其目的の到達の爲めに無條件に單に其從屬の爲めに給付せざるべからざる分擔物であるといふ。<sup>12)</sup>

(註一三) シェフラーは、租税とは公共團體に其團體員的に從屬する個別經濟より公益的經營の支出の爲めに單に公共團體の其團體員に對する地位の權利根據と團體員の團體員としての義務根據とよりして拂はるる所の凡ての物財的貢獻の總體であるといふ。<sup>13)</sup>

(註一四) ツルカーは、租税とは國家又は地方團體に此團體の特別給付の理由に於てに非ずして一般人民又は準人民義務の理由に於て支拂はるる課徵物であるといふ。<sup>14)</sup>

(註一五) ノイマンは、租税とは國家又は地方團體の收入の獲得の爲めに規定せられたる支拂にして、國家又は地方團體の特別なる反對給付に對する報償に非ず公共團體の公共團體としての支拂にも非るものであるといふ。<sup>15)</sup>

6) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 112-3.

7) Borgh, Fw. 5 Aufl. II-I. S. 5. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 176. Heckel, Lehrbuch. I. S. 120. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 210.

8) Lotz, a.a. O. S. 216. Seligman, Essays in taxation. 8 ed, p. 432. Bastable, Public finance. 3ed. p. 263.

9) Plehn, Introduction to public finance. 4 ed. p. 59.

(二) 納税義務者としての法人——(A) 國家の納税義務者としての地位を知る爲めには更に又一般に法人の納税義務者としての地位を検するを便と爲す。偕て法人にも課税すべきことは、其の營利に關する以上は當然のこととして(註一六)、併し其は飽迄彼が直接に或營利行爲を爲すによつて生ずるものに限るべく、其團體員より分擔し提供さるるものに至つては、其は既に其團體員の處で一たび課税されたものであるから重ねて法人の處で課税するに及ばぬ(註一七)、又之を法人の處で課税せずとも別に弊害はない。法人の行ふ營利行爲又は其持つ所の營利財産に至ては之を個人同様に課税しなければ、人々が課税を避くる爲めに之を法人の名にて持ち又は營むこととなるし、更には彼等法人と課税を受ける個人との競争上、個人を不利とすることとなるから、法人の營利行爲及財産には課税しなくてはならぬけれども、箇人の分擔提供するものに至ては之を法人の處で課税しなくても斯の如きの弊害はない。そして法人より配當さるるものに就ては、之を法人の處で纏めて課税するか配當を受けたる箇人の處で課税するか、或は又法人でも課し箇人でも課するかは一つの爭ある點であるが、兎も角法人にてか、箇人にてか何處か一箇所で課税さるれば、弊害の全部でなくとも少くも重なるものだけは除かれ得る。(B) 此法人課税に關する一般理論を推すときは、統治團體たる國家及地方團體に對する課税といふも、其人民より收むる所の租税手数料等の如き收入には問題が起らぬ筈である。特に此收入が公共的目的を有つものなるに於て、私法

- 10) Schall, Allgemeine Stenerlehre. (Schönberg's Hb. 4 Aufl. III-I) S. 173.
- 11) Eheberg, a. a. O. S. 153. Gruntzel, Fw. S. 22.
- 12) Schall, a. a. O. S. 153. Vocke, Fw. S. 159.
- 13) Schäffle, Steuern. A. T. S. 21.
- 14) Walcker, Fw. S. 26.
- 15) Neumann, Steuer und das öffentliche Interesse. S. 391.



人に於ける團體員の分擔金よりも一層課税の物體となるべきものでない(註一八)、或は地方財政に於ける地方税收入に對して國税の賦課が問題となるやうであるが此は國家の課税權の一部を公共目的の爲めに地方に認めだ結果と見るべきもの故に此も問題とはならぬ(註一九)、で唯だ問題は統治團體の持つ所の財産及營利事業よりの收入につきて残る(註二〇)、此が次ぎに主として研究するを要するものである。

(註一六) エーベルヒは、課税の一般は常に自然人又は家族經濟に關するのみならず其行爲が營利に向けるだけにては法人の經濟に關するといふて居る。<sup>16)</sup>

(註一七) シェフラーは、法人の派生的所得の免稅は諸多の理由より薦めらるる。第一に此種の所得は確かには相當なる租税力を示さないから。第二には此が通例、之を與へた者の所得及財産の既に課税された部分として現はるゝから。第三には原始的所得に於ての代りに、派生的の源にて税を取ることは迂路にして不經濟であるからと云ひ、ブアイフアーも、各箇の團體員の分擔金よりしては課税されないことを公正が要求する。何となれば此分擔金は、既に獨立に課税せらるゝ所の各箇人民の所得から出され、團體が今一度之が爲めに税を拂ふことに、此額が二度課税せらるゝこととなるからといふ。<sup>17)</sup>

(註一八) シャルは、此等の租税權力(國及地方團體)の各のものゝ領域内に從屬する人民が共同欲望の滿足の爲めに租税として出すもの、又は本來既に共同欲望に用立つべく定められたるものが再び課税の物體となることは出來ぬといひ、ヘツケルも、國家及其他の公共團體は通例租税主體ではない。少くとも其公法的所得に關するだけに於て然りといひ、ウンブエンバツハは、財政(國の)は彼自身より得られたる租税收入につき租税義務あることを得ぬ。社會經濟(地方財政)の範圍にても、財政の租税受領權の範圍にても然り。更らに租税義務の各の考が、財政より行はれたる多費なる給付を充たさざる財政の多數料收入に關しても存しないといひ、カイツルも他の公共團體の租税收入を互に課税することは明かに不合理であるといふ。<sup>18)</sup>手

16) L'heberg, a. a. O. S. 164.

17) Schäffle, a. a. O. S. 265. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 36.

18) Schall, a. a. O. S. 176. Heckel, a. a. O. S. 167. Umpfenbach, Fw. S. 152. Kaizl, a. a. O. S. 122.

(註一九) ウンペンバッハは、社會經濟(地方財政)が他の租稅受領權ある共同經濟即ち凡べてを包括する財政に對して彼に租稅受領者として流入するものにつき租稅義務あることとなり得ざるかは不明のやうである。併し此にも反對解釋にては各箇の社會經濟(地方)の間に大なる不平等が可能となるに拘らず、問題は租稅原則の見地より否認すべきものとなる。凡べて及各の租稅徵收は終局にては國家權力の派生であつて、此國家權力が社會經濟(地方)に、社會目的が政治上の目的の爲め必要となるだけの租稅徵收權を委かしたものであるといふ。<sup>19)</sup>

(註二〇) シェフレは、法人の原始的所得の課稅即ち土地家屋營業の收益稅の徵收は通例確定されなくてはならぬ。此事は公益的効果を有する法人にても其が私營利行爲と競争に立つただけでは然りといひ、ヘツケルも、租稅主體たる非自然的權利主體の中に、不動産又は營業よりしての營利經濟的收入に關しての公法人を擧げ、ラグナーは、箇別經濟の強制分擔物といふ詞は私法上及公法上の法人、隨つて地方團體等にも關すといふ。<sup>20)</sup>

## 第二段 國稅の納稅義務者としての國家

(一) 實例―國家が國稅を納付する場合は稀であるが、我邦にても唯一つ國が鑛業稅を拂ふといふ特例がある。此は此稅が營利を目的とするを否かを問はず課するものとの解釋より出て居るので、此場合國家の營む鑛業を營利事業と認めたといふ譯ではない。其他では例之、地租の如き條例第四條によれば國に於て公用又は公共の用に供する土地は免稅といふから、公用又は公共用に供せらるゝ以外の國有地には課稅すべきであるが、國有地は凡べて公用又は公共用に供されたものと見て課稅して居らぬ。國は又鐵道や鐵製所などを營んで居るが、此も營利事業と見做さずして此等に

19) Umpfenbach, a. a. O. S. 151.

20) Schäffle, a. a. O. S. 265-6. Heckel, a. a. O. S. 180, Wagner, a. a. O. S. 211.

營業税を課しては居らない。外國ではバーデンの一九〇六年の租税改革前に行はれた營業税法にては國家より公益に於て及公共目的の爲めに營まれたる營業には此税を免すところから、國家も此關係以外の營業につき自ら課税することあるべきことゝなつて居た譯である(註二二)、バイエルンにては國有の土地家屋及國營業に對し國自ら徵税はしないけれども、形式上の賦課だけは行つて居た(註二三)。

(註二二) 其は税法を見れば明かであるが、アントニーは之につき説いていふのに、バーデンのみは、營業税より凡てのものを免除しないで、單に國家より公益に於て及公共目的の爲めに營まるゝ營業的企等を免すだけに於て例外(國家を無税とするこの)を成すといふて居る。尙彼は附説して、此國の公益又は公共目的營業といふ中には此國の國有地金庫より營まれたる營業は屬しない。唯だ國營鐵道、國の經營に屬する刑務所、病院、保護院、製糖所のみが之に屬すといふ居る。<sup>21)</sup>

(註二三) バイエルンにては國有土地建物及營業につき各税にて賦課はあれども徵收はなし。其地租法百二十條には國有土地よりしては地租は徵收せず、但し此につきても、其他の地租物體と同様、關係数が確定せられ臺帳に登録せらるゝとあり、家屋税法第二條には國有建物に免税とす、但し此については地方税基準の爲めに租税關係数が確定數せられ臺帳に登録せらるゝとあり、營業税法第一條には國營の交通業は免税とす、第三條には帝國及國は免税とす、帝國又は國より營まるる營業につきては地方税基準の爲めに記號的に賦課せらるゝとある。更に所得税法にては第四條に帝國、國を免税と爲す。<sup>22)</sup>

## (二) 理論

(A) 否定理由と其反駁——此の如く國家を納税義務者とするのは極稀であつて、普通には之を義務者として居らない。そして其理由としては

21) Finanz Archiv. III. Jg. S. 349. Antoni, Das Steuersubjekte. (Finanz Archiv. 5 Jg. II.) S. 466-7.  
22) Sammlung von Steuergesetzen für Bayern. S. 10. 239. 244. 295. 296. Antoni, ebenda. S. 466.

(い) 或は自明也と爲し(註二三)、(ろ) 或は國を課税するの理由なしといふ(註二四)、て居るが、併し後にいふ如き肯定理由もあることであるから、此に全く理由なしといふは當らぬし、自明といふのも輕卒である。

(註二三) グルンツェルは、公共團體が其自身の財産を課税せずといふことは自明なるが如しといふて居る。<sup>23)</sup>

(註二四) アダムスは、國家は其自身課税すべからず、自身課税することには理由なしといふて居る。<sup>24)</sup>

(は) 或は國家が財産を持ち事業を營むとも其は公共の爲めに之を持ち又は營むので、營利の爲めにするのではない。彼が營利的の事業を行ふても、其は民業とは異り、公益を眼中に置いてするから、民業と競争をしないやうに努むる。其故に此に課税しなくても良しいといふのである(註二五、此は我邦に於ての實例の説明ともなつて居るやうであるが、果して鐵道や製鐵所や政府の營む事業に於て此が當つて居るであらうか。如何にも此が民業として行はれる場合の如く純營利的には行はれて居らぬであらう。併し營利的にも行はれて居り、何んといつても其勤務其製品が民間事業の供給する同種のものど多少の競争にはなつて居る。私人と對立する筒別經濟として現はれ、租税權力其ものとしては現はれて居らぬ(註二六、之を全く公共的のものとして課税の外に置くといふのは當を得ない。

(註二五) アダムスはいふて居る。政府が私人の産業と競争する所の産業に従事する場合には、公業が免税せられるのに民業を課税することが公正なるべきやに疑が起るであらう、國家が此事業を凡べての點に於て私法人により管理せらるると同様に

23) Gruntzel, a. a. O. S. 31.

24) Adams, The science of finance. p. 316.

管理するときは、此の如き免稅は疑もなく不公正であらう。併し國家が主權の受託者たること及國家が産業の處理及管理を行ふときにても凡べての人民の共同利益の爲めに立つことの事實を無視することは不可能である。此故に私管理の下に在る競争産業は假令公資本が免稅せらるるをも、國家の競争を恐るるを要しない。但し其は公衆の處理の爲めに守らるべき原則の守らるることを條件としてである。此故に國家と其事業に於ける競争者との間の公平を保つ目的の爲めに、國家が其自身の生産機體を課税するの必要なしと。更にオパーマンも、人が原則として、私營業と競争の爲めに競争に進むことは一般に國家及地方團體の任務でなく、むしろ此の如き官公營業が唯だ、私營業が或は此必要の充足の爲めに一般に現はれて來ないか、又は消費者の需要に應じ能はざることに、即ち官公營業による競争が人民の全體利益の爲め要求せらるるにのみ許さるゝことを確定する以上は、私營業が損害を受け得ることの特別考慮に於ける國及地方營業の免稅は辯護せざるものと思はるゝ。そして此觀察點が確定せらるることに、此の如き營業が課税上宥恕せらるゝことも、損害すべきものと見るを得ぬ。否な此場合には此の如き宥恕が唯容易に一般の利益に用立つた得といはなくてはならぬといふ。<sup>25)</sup>

(註二) シヤルは、公共團體の私經濟的財産物體の收益及彼の經濟的企業よりの所得の課税は之につき他の公共團體の租稅權力の勢力範圍に歸するだけには障礙がない。何となれば彼等は私營利及財の供給に關與するだけにては租稅權力として現はれないで、假令公共的觀察點により諸多の點にて特有なる影響を受けることも、他の者と競争する所の簡別經濟として現はるゝからといふ。<sup>26)</sup> 此説明は移して公共團體の自己課税の場合にも用ゐ得る。

( ) 或は國の私經濟的事業が民業に競争を齎らすとしても、其より生ずる收入が結局、租稅收入と同様公共的經費に充當せらるるから、私的費用に充てらるる民業收入とは異りて之に課税するには及ばないといふけれども(註二七)、此理由は他に之に課税すべき特別理由さへあれば譲り得るものである。如何となれば之に税を課せざれば國に收入となつて公共的經費を充たしたるべ

25) Adams, l. c. p. 318. Oppermann, Gemeindesteuerreform. S. 28.  
26) Schall, a. a. O. S. 176.

きものは、齊しく之に課税することに依りても國に收入せられて公共的費用を充たすからである。精密にいふて異なるのは徴税費だけが課税の場合に於ける特別の缺損で、其大さだけ課税の爲めに公共的經費の支辨が少くなるいふのであるが、其位のこととは別に生すべき特別利益によりて補償さるゝといふて可い。特に日本の鐵道の如く特別會計の下に一般收支と區別され其益金を以て一般公費を支辨せずして専ら其自身の爲めに使用せらるるに於ては、此にいふ所の公共的費用に充つるの故に課税するに及ばずといふ理由は當らない(註二八)。

(註二七) シヤルは、公共團體の自身の營利の自身の課税は多くは當然止めらるゝこととなる。何となれば、此營利は其金き大さにて本來既に公共的經費の充足に定めらるゝからといひ、ラウは國有地及特權收入の課税は一般には無用なる形式である。何となれば此收入が租税其ものよりも異つた目的を有たないからといひ、ロツツも、公共團體が其自らを課税しないのは、公有財産收入が公共團體の任務の爲めに直接に貢獻することに於て理由附けらるゝといふ。<sup>27)</sup>

(註二八) フウは、國有地及特權收入課税を一般には無要とするが例外として、國有地金庫と租税金庫との分離が存する場合に舉げ、其理由として此には國有地收入が(租税收入とは別な)他の使用に定めらるゝからといふて居る。<sup>28)</sup>日本の鐵道の如きにも此が當數まる。

(は)或は若も國家が國有の財産又は國營事業に課税するとなれば、國自身の右手より左手に移すに過ぎざることとなつて國庫には増減なく、而かも爲めに多少の費用を使ふだけ愚なことであり不經濟であるといふ(註二九)、見方がある。一見すれば如何にも此が無用の如くに見ゆるけれど

27) Schall. a. a. O. S. 177. Rau, a. a. O. S. 407. Lotz, a. a. O. S. 269.

28) Rau, a. a. O. S. 407.

も、何か別に特別の必要又は利益があれば此種の事は他にも例のあることで、例之夫の減價基金なども其であつて、強ち之を以て全く無意義のものとはいひ難い。ただ其の果して此に於ける多少の損失を補償するだけのものが別に存するや否やは後に述ぶる。

(註二九) ラウは、國有地及特權收入の課税は一般には無用な形式である。何となれば此收入は租税と共に一般國庫に入るからといひ、ロツツも、公共團體が自らを課税しないといふのは第一には行政行爲の節約に於て理由づけらるゝといひ、カイヅルも、國家に貸方主體として屬する所の諸の生産經營に國税を課することは本來不要である。何となれば此が同一金庫に關するからといひ、アダムスも、國自身の課税手續は其の眞の財政上の地位に影響することは出來ぬ。外見上の所得は之によりて増加するが、眞實の所得は決して影響されないであらうといふ。<sup>29)</sup>

(へ) 更に或は國家の收入は其就れより入るを問はず法律上一定の指定されたる使途があつて隨て國には私人の場合に於ける如き純所得といふべき餘力がない。隨ふて之に對しては課税すべき餘地がないといふ(註三〇)、見解がある。如何にも法律上に一定した金額を一定の用途に充つべく定められたるものに就ては或は斯かる論も當るであらうが、用途は法律で定められても金額につき行政上の自由裁量の餘地あるもの、用途もが法律にて豫め定められて居らぬものに至つては此論を用ひることは出來ない。そして國有財産又は國營業の收入の中には此種のもの少くあるまい。加之法律で定められた使途といふこと自身が不可變のものではなく、別に何等かの必要が發生し又は之ありといふことを見出したときは法律の所定を變更し修訂することも出来る。之に重

29) Rau, a. a. O. S. 407. Lotz, a. a. O. S. 269. Kaizl, a. a. O. S. 122. Adams, l. c. p. 316.

きを置くことを得ぬ。

(註三〇) フリードベルグは、各の國庫收入は租税の方法によると私經濟的營利の方法によるを問はず、唯だ既に豫め法律上に確定せられた需要の充足に用立つ。此故に此需要額が多少國庫收入の負債として引去られなくてはならぬ。此よりして既に本來は、國家地方團體等は、私經濟的意味に於ける純所得を全く有たないといふことの明かなる事實があるといふ。<sup>30)</sup>

B 肯定理由——以上は國を納税義務者として否定する議論と其反駁であるが、進んで之を肯定するの論據を示すと、先づ

(い) 國の財政經理上には、之が課税によりて政府財産及營業の經濟の真相が適確に當局者に分ることが出來て、其經營の改良向上に一層の努力を爲さしむることとなり、局外の批評者をして一層良く其事情を了解せしむることとなる(註三一)、といふのを挙げなければならぬ。此の如きは實際に課税をしなくとも唯だ形式上の賦課さへして置けば其れで良いやうにも思はるゝが、其れでは當局者をして痛切に之を感ぜしめるに足らず、彼等を改良向上に刺戟するに不十分といふを免れぬ。一體官業の經營者は積極的の責任自覺乏しく、兎角改良向上の後れ勝なものであるから、之を刺戟する材料を作ることは決して無用ではない。勿論政府事業である以上は、唯々財政收入上の好成績を擧ぐることに走つて公益を無視してはならぬけれども、而かも此公益を相當に計りつゝ出來るだけ財政收入の成績を向上せしめなくてはならぬ。そして其を計る爲めには民有民營と對等の課税のある方が一層好都合である。

30) Friedberg, Besteuerung der Gemeinden, S. 106.



(註三) ロッシャーは、國家の特別財産に存する土地資本營業を、完全なる平準の爲めに、然らざれば普通なる収益税に服せしむべきに就き、國家經營の眞の國民經濟上の純益を確知することに關する處には、到る處に計算上の理由より此課税が薦めらるべきいひ、アントニーも同事を述べ、ワグナーも、此課税の行はるべきは第には少くとも課税の計算上の實行である。何となれば然らざれば此等の國有財産等の眞の財政上の地位が正當に見らるゝことは出来ない。此等の財産の維持又は賣却の問題が、其純財政上、収益事情によりて判斷すべきだけでは確實に決定さるゝことが出来ぬからといひ、ワルカーは、其他の國有財産も地方及國税を拂はなくてはならぬ。何となれば其免税が國の所有地煙草工場等の収益に關する課税に導き得るからといひ、カインズも、國營生産事業の國稅賦課によりて當該經營の収益に關する計算上の監督及精密なる説明が可能とせらるゝ爲し、ブアイフアーも、國の營利設備については、之が免税によりて財務行政が容易に私經濟と比較して顯著に基く所の或利益を計算し得るといふことがあるといふ。<sup>21)</sup>

(ろ) 民業の利益上からも考慮することは産業政策上としても、國の使命たる國民の福利を増進する上にも必要であり、政府としては出来るだけ人民をして其營む所の營利を全うせしめなくてはならず、其妨害原因を除くことに氣を附けなければならぬ。政府自らの營利的なる財産及營業に課税することは之によりて民間の同種の財産の運用及營業の經營をして競争上立行くことを得せしめ、之が不課税なりしならんには彼等に被らしむべき不利を除くことを得る。元來政府事業には其政治上の力と、其大なる財力信用とによりて對立する所の民營を壓迫し不利とすべき傾のあるのに、其上に不課税とあつては課税の下に立つ所の民營をして一層困難なる地位に立たしむることとなる。全然公共的なる財産又は事業ならば兎に角、多少とも民營と競争に立つ意義のあ

31) Roscher, a. a. O. S. 351. Antoni, a. a. O. S. 466. Wagner, a. a. O. S. 418. Walcker, a. a. O. S. 28-9. Kaizl, a. a. O. S. 122. Pfeiffer, a. a. O. S. 37.

るだけでは、官物及官業にも同等の課税を爲すのが民營をして發展せしめ少くとも相當に存立せしむる所以である(註三二)。

(註三二) 此點は頗る多くの學者の共鳴する所である。例之、ラウは、國有地及特權收入の課税を一般には不要とするも其例外として國家營業が無税なることによりて有利となり、私企業に競争を困難とすべき場合を擧ぐる。シエフレーも亦、國家は彼自身の營利よりの所得を、唯だ私經營との競争に於て、利益の判斷及公平が之を要求する時にのみ課税すべしと爲し、ソグナトも亦往々にして課税の實際上の遂行が、國家企業が然らざれば租税増徴によりて、一方的に課税せられたる私企業に對する競争に於て有利とせられ得る場合に要求せらるゝと爲し、ワルカーも、其他の國有財産もが地方及國税を拂はなくてはならぬ。何となれば國の私競争者が税を拂ふからといひ、ケルンツエルも、公共團體が其自身の財産を課税せずといふことの例外として、公共企業が私人企業と自由競争に立つときには、競争條件の平準が必要なるの故に課税が行はるゝと爲し、シャルは、公共團體の自身の經營に對する自己課税が例外的には、競争する所の私企業との對立の爲めに辨護し得且つ要求せられ得と爲し、ロツシアーも、非獨占的國家經營が課税せらるる所の私經營と競争する處には、公平の根據よりして課税が薦めらるゝと爲し、アントニーも同事をいひ、更らにブアイフアーも、國家に租税にも拘らず尙ほ私營業と競争の可能なる處に、租税免除によりて政府が人工的に備へたる利益を異常に利用して私人を異常に壓迫することと可能とすべしといふ。<sup>32)</sup>

(は) 更に地方財政上から見ても、國の財産又は營業を國自身にて不課税とするの結果、地方税が國税の附加税より成るだけにては、財政困難を生ずる。夫の財産又は營業の多き地方團體は特に困る。且つ國有財産又は營業の多き地方團體と其の偶々少き地方團體との間に之につき生ずる困難の程度が異り、茲に一の不公平を生ずるといふこともある。地方税が特別税を有たずして國税

32) Rau, a. a. O. S. 407. Schäffle, a. a. O. S. 266. Wagner, a. a. O. S. 418. Walcker, a. a. O. S. 29. Gruntzel, a. a. O. S. 31. Schall, a. a. O. S. 177. Roscher, a. a. O. S. 331. Antoni, a. a. O. S. 466. Pfeiffer, a. a. O. S. 37-8.

附加税のみより成るが如き場合には一層困つたこととなり得る(註三三)、此よりいふも夫の財産又は營業に課税を爲す事が必要である。

(註三三) グアイフアーは、國の免税によりて、國家負擔に對する附加税としてのみ徴收せらるゝが如き地方税に於て大なる不公平が存するであらう。地方團體の爲めに國家の分擔がなくなる故、地方團體は重要な収入を狭めらるゝこととなるであらう。そして國內の異りたる地方に於て、國有財産の異なる分配の爲め之により生ずる缺損が各箇の地方團體に非常に不同であらう。例之或地方團體にて其管域の四分之三が國有地にて占めらるゝことすれば、四分一のものが全體の負擔を擔はなければならぬこととなる。そして其人民は此に於ては其管域に偶々全く國有地なき他の地方團體に於けるよりも一層嚴しく税せらるゝこととなるであらうといひ、カイヅルも、此(國營事業の國稅賦課)によりて、特に地方税が唯國稅に對する附加税の形にてのみ課せらるゝときには、其他の大小の地方團體の税の爲めに土台を備ふることとなるといふて居る。<sup>83)</sup>

(C) 實現方法の提案——上記の次第であるから、理論としては國營業又は國有財産にして民營有のものゝ多少とも競争すべき意義あるものには國自ら課税するのが至當と思ふ(註三四)、けれども今日其實例も極めて乏しく、且つ同一國庫内にて右手より左手に移すが如きことの出来るだけ避けたしといふ事もあり、旁々態々此課税主義を立つるにも及ばぬ。今日我國に存する唯一例外たる鑛業税の自己課税の如きもむしろ止めて、不課税の方に統一した方が良からうと思ふ。併し之を單純に不課税とはいへない。之に代るに必ずや交付金を以てすべきものであつて、即ち國家は、夫の國有財産國營業が民有營であつたならば課せらるべき國稅に對する地方附加税に相當

83) Pfeiffer, a. a. O. S. 37. Kaizl, a. a. O. S. 122.

するだけの交付金を地方に交付し(註三五)、更らに國の財産及營業の經理上、右の交付金の外、本税に當るべきものを加算したる計算をも明示し、尙又之が經營につき民業との競争を出来るだけ避くるやうの注意を爲して不課税の弊を緩和すべきである。

(註三四) プアイフアーは、國は各の關係にて精密に各個人と齊しく課税に服することの原則が全く明かに表はされ且つ確定せらるべきである。此が忽にせられるときは、常に最不良なる濫用が心配すべきであるといふ。<sup>34)</sup>

(註三五) プアイフアーは之につき注意す曰く。地方財政の困難は、國家が其の地方團體内にある財産の爲めに國税を免じて、地方負擔には貢獻することに依りて、救済せらるることを得べしと。<sup>35)</sup>

### 第三段 地方税の納税義務者としての國家

(一) 實例——日本にては國が地方税を負ふ例はない。國家が自ら負ふ所の唯一の國税たる鐵業税にも地方附加税は禁止されて居る(註三六)、然るに外國にては國が地方税を負ふ例は却つて少くない(註三七)。今普魯西を取つて見るのに、其一八八五年法にも、國庫により營まるゝ營業、鐵道及鐵山業並に官有土地山林より得らるゝ所得につき國庫も亦、所得に課せらるゝ地方税に服することとなつて居り、<sup>36)</sup>一八九三年法によれば、國に屬する土地建物は其公の勤務又は使用に定めらるゝだけにて地方不動産税を免除せられ、其土地又は建物が唯一部のみ公勤務又は使用に定めらるゝときは免税は其部分のみに關すところから、國も土地建物につき地方不動産税を課せらるゝところある

34) Pfeiffer, a. a. O. S. 38.

35) Pfeiffer, a. a. O. S. 37.

36) Schäffle, a. a. O. S. 267. Wagner, a. a. O. S. 423.

こと明かであり、國の營業も亦一般には地方營業税を課せられ、唯だ鐵道のみが之より免除せられ、<sup>38)</sup>そして國庫は其營む所の鐵道鑛山及其他の營業、並に國有土地山林よりの所得につき地方所得税を負ふ所である。<sup>39)</sup>即ち鐵道の如きも營業税は免れて居るが、所得税だけは負はされて居るのである。

(註三六) 日本の市制一二一條には、國の事業又は行爲及國有の土地家屋物件に對しては國に市税を賦課することを得ずとありて、町村制一〇一條にも同様の文句がある。そして府縣制一一〇條には、府縣税を賦課することを得ざるものに關しては、法律勅令を以て別段の規定を設くるものの外、市町村税の例に依ることある。

(註三七) シエフレは、國も亦、其地方團體内に置かれたる收益源につき收益及所得税に引かるべく、實際にも愈々多く行はれたといひ、<sup>40)</sup>ヘツケルも、國も亦、地方團體の管域にある如き收益物體よりの國家收入につき地方團體より租税給付に引かるといふ。

## (二) 理論——

A) 否定理由と其反駁——斯の如く我邦にては一切國に地方税を賦課しないけれども外國には其例に乏しくない。然らば其理論上の當否如何といふに、先づ其の之に課税せずといふ論據の第一は

(い) 國は地方よりも上級なる統治團體であつて、上級團體に向つて下級團體よりして課税權を行ふといふことは上下關係を紊るものであり、國の威信を損ずといふことである。併し國家なれ

37) Zelle, Städteordnung etc. S. 82, 83. Kaufmann, Kommunal finanzien. II. S. 334.

38) Zelle, ebenda. S. 85. Kaufmann, ebenda. S. 335.

39) Zelle, ebenda. S. 88. Kaufmann, ebenda. S. 346.

40) Schäffle, a. a. O. S. 267. Heckel, a. a. O. S. 167.

は常に地方團體の上に立つべきものとは必ずしもいはれぬ。國家が人民とさへ對等なる民事關係に立つことはあるべきである。況や彼が營利者として私人と對等に立つだけにては、地方團體の下に立つて其課税に服することは之を認めて差支ない。統治關係にては國は地方の上に立つとも、私的關係にては例外として地方の下に立つこと毫も妨げない。

(ろ) 第二には國の營む事業は凡べて公共的事业で營利的のものでないから、地方が之に課税すべきものでないといふがある。或は特に鐵道の如きも最早公共的事业であるから之に地方税を賦課すべきでないといふ見る人がある(註三八)、けれども事實として政府のもつ財産又は營業に、そして鐵道の如きにも營利的分子があり、單なる共益的のものとしては必ずしも現はれて居らぬ(註三九)、隨ふて此理由より地方税の賦課を否定し去るといふのは當を得ぬ。

(註三八) シェフラーは、普魯西にて國有鐵道を地方税義務の下に置くことは、唯私設鐵道制度よりの歴史的にのみ説明し得ること、此等の交通機關につき原則上には理由附けらるゝことは出来ない。然らざれば此が郵便電信にも要求さるゝを得ることとなるべしといふて居る。ワグナーも同事をいふ。

(註三九) 第二段(二)(A)は參照、

は第二には國營國有の物に於ける收入が公益の爲めに公共的支途に用ゐらるゝの故に免税すべきものなりといふのであるが(註四〇)、此も前にもいふたやうに之を課税すべき特別理由なき場合にのみ認むべき現由であつて(註四一)、公益用途に充てられたからといふて當然免税さるべしと

はいふを得ぬ。或は此場合、地方免稅によりて國に於て充たさるべき公益は、地方課稅により地方にて充たさるべき公益よりも一層廣汎の地域に亘り一層重大なりといふかも知らぬが、其に對しては國にては收入源も豊富多方面であるから、此地方課稅によりて收入を損減するも之を補償することが比較的容易であるが、地方にては收入源概して貧弱であるから此課稅を爲し得ざる爲めの困難は間々非常に大なるものであることを顧みなくてはならぬ。

(註四〇) ラグナーは、地方團體にて得らるる國及其他の地方團體の所得が用立つ所の目的からいへば、厚則上及一般に凡て此所得の免稅、隨ふて財産及營利事業より生ずるものの免稅が辨護せしめらるるといふ。<sup>42)</sup>

(註四二) 第二段(A)に參照

(に) 更らに又夫の地方團體内にある所の國有財産又は國營事業は全體の公益上其處に在るべく定められたもので、其の爲め其地方團體が財政上に困難を生ずることとなることも、其は其地方團體に於て全體に對する部分の犠牲として諦める外ないといふ見方がある(註四二、成程、部分たる地方團體として此の如き見方をして課稅遠慮するのは道義上賞むべき態度ではあるが、併し國家としては其の爲め或地方團體か他の地方團體よりも特に不利となり、時としては非常に窮迫するのを見て見ね振りするといふのは宜しくない。道義の中樞たるべき國家としては或地方團體の過大な困難を相當に考慮してやるのが至當である。又地方團體より見ての地方團體としての犠牲と

いふことも其も程度の問題で、其が僅か許りの事なれば辛抱も出来るけれども、稍大なものとなると到底堪へ切れなくなることを免れぬ。

(註四二) オパーマンは曰く、國及地方團體全體の利益が最大利益を期待すべく爾く重大なる改革に關するときは、各箇の地方團體の利益及財政上の利益は重きを成さぬであらう。然るときは各箇の地方團體は全體の之に用立つべき一箇として之に従屬しなくてはならぬ。其は各人の利益が全體の利益の爲めに從屬しなくてはならぬと同様である。そして恰かも地方團體は此に於て各箇の國民に負き手本を示さなくてはならぬ<sup>43)</sup>。

(は) 或は國と地方團體との間には其任務を盡すについて相互に補助し合ふといふ關係があるから、國が或地方管域内に課税物件を持つからといふて直ちに其に向つて其地方が課税するのは穩當でないといふがある(註四三)、けれども斯の如き相互に補助し合ふといふ關係は、獨り國と地方との間のみならず、國又は地方と人民との間にもあるべきもので、斯かる理由にて人民が不課税とならぬと同様に、斯かる理由にては國を地方課税より免するに及ばない。

(註四三) シヤルは課税一般に對する眞の例外として公共團體相互間の免税を挙げ、此が相互補充の關係に立つ所の共同團體としての公共團體の地位より辨護しめらるゝといひ、エーベルヒも全く同事をいふ<sup>44)</sup>。

(へ) 或は又地方が國に課税するとすれば、隨ふては國が地方をも課税することとなり、即ち相互課税することとなりて、其は無用の勞費を増すに過ぎぬといふ見方がある(註四四)、併し互に課税するとしても其事由の大きさは必ずしも同一でなく、むしろ其異ることが多からうから、單に勞

43) Oppermann, a. a. O. S. 26.

44) Schall, a. a. O. S. 218. Ebeberg, a. a. O. S. 163.



費を要するの故を以て相互課税を止めるといふことは出来ない。

(註四四) オパーマンは、此交互課税即ち一の公金庫より他のものに貨幣の無用なる授受の實際的重要が、此に結付きたる費用の引去の後に非常に小さなもので、既に此が廢止に結付きたる行政機關の簡單化のみが、財政上の効果を平準し且つ恐らくは超過する程であるといふ。<sup>45)</sup>

(B) 肯定理由——偕て又地方が國に對して其國營事業及國有財産につき課税すべしとの理由の第

一は然らざれば生ずることあるべき

(い) 地方財政の困難の救済といふことである。國營事業の少い間はまだ忍ふべきであるけれども、此が多少目立つて多くなると、之に不課税とあつては地方財政として堪へられなくなる。例之、國營工場が出来れば其地方にては之に出入する物資の爲めに道路橋梁を修築するの土木費が嵩む。其労働者及其子弟の爲めに教育費救貧及警察費などが殖える(註四五)、之に對し此國營工場が民營であつたならば地方にて課したるべき租税を課することが出来なければ非常に困ることになる。國有の土地が其地方の土地の大部分を占むる場合の如きも同様で、若も此國といふ大地主を課税することが出来なければ、あとは小作人や小商人ばかりで其地方稅收入の乏しきに困らなければならぬ。であるから國の營業なり土地建物なりが此地方内の營業不動産の可なりの部分を占むる場合には、何としても地方の國に對する課税が許されなければならない(註四六)。

(註四五) ラグナーは、國の此の如き所有地及此の如き設備(森林、鑛山)が諸多の地方費例之、道路學校救済の爲めの費用を生じ得る。そして此支出は實は當該所有及其收益の利益の爲めに存し、且つ本來此に計算すべき生産費に歸すべきものであるといひ、ワルカーも、國例之獨帝國の土地及建物に地方税を免じてはならぬ。何となれば國が其陸海軍兵營鐵道工場採鑛冶金場によりて各地方に大なる費用を引起すから、例之道路を損じ救済學校負擔を増加し得るからといふ。<sup>46)</sup>

(註四六) シヤルは、地方團體に於ける國家の營利の課税が本來理由あることで又事實上にも次の理由から現はる。即ち公法人の財産が往々にして課税の爲め一般に問題に來る財産の大なる且つ此に往々にして不釣合に分配せられたる部分を成すからといふ。<sup>47)</sup>

(ろ) として此の如きものの爲めに地方課税を爲すといふことは公正上も相當である。正義に適う。國家が工場等をもつ爲めに特別の負擔を或地方團體に生ぜしめたとすれば、之を相當補償するのが當然の處置であり、道義の維持者たる國家の當さに爲すべきことである。或は利益原則を採らず能力原則からいふても、國家の工場や土地等に現はれたるだけに於ける給付能力に應じたる負擔を爲すのが矢張り至當といはなくてはならぬ(註四七)。

(註四七) ビルンバウムは、營業税の利益原則上の辯護は租稅論上の觀察點としては有力でない。むしろ人は之につき營業の所得が有基的のもので此の如きものとして地方税に於ても特別の負擔に従はなくてはならぬといふことにて理由つけられなくてはならぬといふ。<sup>48)</sup>

(ハ) 加之此場合國庫に課税せざるの結果は、當該地方團體の他の私人たる人々に對し、然らざればあるべきよりも二重に過重な負擔を課するの不都合を生ずる。一方には國營事業ある爲めに

46) Wagner, a. a. O. S. 423. Walcker, a. a. O. S. 28.

47) Schall, a. a. O. S. 177.

48) Birnbaum, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. S. 33.

引起されたる費用の負擔に任じ、他方には國家の負擔すべき分の負擔にも當ることに依りてである。で此不都合を避くる爲めにも國に課税することが認められなくてはならぬ(註四八)。

(註四八) シヤルは、國家的經濟經營を地方税より免することは、地方團體内の其他の納税義務者をして、國家經營の爲めに事情により特に引起されたる地方支出の外に、國家經營の爲めに當然免ぜらるべき租税の分前をも負擔せしむることとなるであらうといひ、ワグナーは、例之或地方團體に於ける國の所有地及鑛山が全く地方税義務なしとすれば、唯恐らくは近隣地方團體には之なき所の此特段なる事情の爲めにも容易に頗る強く私人の爲めの租税負擔が上げるといふ。<sup>49)</sup>

(に) 其も斯かる地方團體に或負擔或困難を齎らすことが、全國の各地方團體に平等に行はるゝならば、特別の考慮にも及ばぬけれども、其國營事業國有財産の存否大小は各地方一様でなく、或處には大に之あり、他の處は少しく之あり、そして更に他の處には全くなしといふことがあつて、之を平準するでなくては地方間に不公平を生ずるといふことになる。で之を救済する爲めにも夫の課税を要すといふこととなる(註四九)。

(註四九) 上記註四六、參照。尙ほ、ワルカーは、其他の國有財産も地方及國税を拂はなくてはならぬ。何となれば此が不平等に國內に分配せらるゝからといひ、ウンプエンバッハも、固有の權利による財政財産がありて其が異りたる社會經濟(地方)を頗る異りたる大さにて交渉するときに其社會經濟(地方)に向つて、財政が必然租税義務をもつといふ。<sup>50)</sup>

(は) として國營業國有財産に課税することは、國營業等よりいふも、民業との關係上其經濟の正當なる地位を了解するに必要で之につき當局者に改良向上を促すにも有功なることは前に國税

49) Schall, a. a. O. S. 177. Wagner, a. a. O. S. 423.

50) Walcker, a. a. O. S. 28. Umpfenbach, a. a. O. S. 152.

についていふ所より類推さるゝ所の如くである。

(へ) 更に國營業等が民間の其に競争となるだけにては、民間競争者をして國營との競争上の不利を免れしむるにも夫の課税が必要といふことになる。此も前に國税につきいふ所からしても類推さるゝ所である(註五〇)。

(註五〇) コンラードは、國の私法上の所得は私人との競争に於てより有利ならざるが爲めに、地方團體に對し納税義務あるものでなくてはならぬといひ、シヤルも、地方團體による國の營利の課税が本來理由あることで、事實上にも競争情態が公共團體企業と私人企業との對等を要求し得るが爲めに現はるといふ。<sup>51)</sup>

(C) 實現方法の提案——で國家と雖も其營利事業及財産に關するだけにては相當なる地方税負擔を爲すのが至當といふことになる(註五二)。たゞ國に地方税を課するといふことは名義上穩當を缺くの感もあり、其を考慮して之を避け税とはしないで民有營であつたならば負ふべかりしものを交付金の名にて國より地方に交付するのが適當のやうである。其には現に先例もある(註五二)。そして其交付金は常に地租や家屋税や營業税に當るものに於てのみでなく、所得税及之に準するもの(註五三)、にても之を與ふのが至當であり、そして政府の財産又は營業設備が數多の地方團體に亘る場合に於ける交付金の分配方法については、租税名義にて普魯西にて地方に交付されたものに於ける標準などが参照すべきものと思はるる(註五四)。

51) Conrad, Grundriss d. Fw, 2 Aufl. S. 26. Schall, a. a. O. S. 177.

(註五一) ラグナーは、人は營利目的に用立つだけには、國有財産隨ふて此等のものの収益の地方稅義務を全體上通例也と宣言しなくてはならぬであらうといふて居る。<sup>52)</sup>

(註五二) 現にカウフマンに依れば英國にては、地方稅賦課につき國有財産は除外されて居るが、國有の土地及建物につき一八五九年に次の如く定められた。即ち國は救貧官廳に對し國の不動産について其所有者として占有者として地方稅の代りに地方負擔への年々の分擔金を出すべきこととなつた。そして一八七四年には國家補助金の當時の引上の機會に、夫の國有財産につきての分擔金が爾後は國家の凡べての不動産所有につき地方稅を尊重して拂はるべきことになり、此時までは唯だ此等の物の實際の収益の標準に依つたのであつたが、爾後は當該土地の價値の考慮が生ずることとなつた。又アントニーに依れば算でバイエルンにても時に事情により國が地方に向つて分擔金を交付した。<sup>53)</sup>

尚ビルンバウムに依ると、帝國郵便、軍事技術上の設備（地方團體を大なる度に於て負擔せしむる所の澤山の勞働者を有する所の）を地方所得稅に服せしむることが、此等の物の存する諸多の地方團體の利益であらうが、此事は一九一一年の帝國稅法にても達し得なかつた。むしろ帝國は一定の條件の下に唯だ地方團體に交付金を出すことに義務づけらるるといふことであり、ナパーマンは、若干の少數地方團體が之（國の免稅）によりて財政上の困難に來るべきときに、他に救済すべき方法が確かにある。終局的救済方法としては、其場合、困まるものと見做され得る少數の地方團體の補助といふことがあるといふて居る。<sup>54)</sup>

(註五三) ラグナーは、地方稅が所得稅の形を取るときには、國の収益物體が此稅にも服せしめなくてはならぬといふ。<sup>55)</sup>

(註五四) 課稅物件が數多地方團體（市町村）に亘る場合の分配方法に關する一八九三年の普魯西法によれば

(1) 鐵道の所得の計算については、全體の國有鐵道及國の計算にて管理せらるる鐵道を一の納稅義務ある企業と見做し、支出を超過する收入の決算上の超過部を其所得と爲すも、其支出の中に、固定及運轉資本の三分半に當るものを加算する。そして此全體の所得が鐵道の管理所、停車場其の爲めにする事業又は作事場、又は其他の營業的設備の存する各箇の地方團體に

52) Wagner, a. a. O. S. 423.

53) Kaufmann, a. a. O. S. 156. Antoni, a. a. O. S. 466.

54) Birnbaum, a. a. O. S. 42. Oppermann, a. a. O. S. 25-7.

55) Wagner, a. a. O. S. 423.

分賦せらるることとなる。其は一八八五年法も大體同じであつた。<sup>56)</sup>

(2) 各市町村への分配方法は、即ち數多の市町村に亘る營業又は鑛山企業の所有又は經營よりの地方税義務ある所得の分配は、關係地方團體と義務者との間に別段の標準が協定されざるだけにては次の方法とす。

(a) 保險、銀行及信用的業務にては、全體の經營の中央部の存する地方が全所得の十分一を先づ取り、其餘を各地方團體にて得られたる總收入の割合に應じて分配す。

(b) 其他の場合には、各地方團體にて生ずる給料及賃金(賃與金を含め)の割合による。但し鐵道にありては、一般行政に従事する人の給料賃與金及賃金は其二分一を、工場及運輸に従事する人の分は其三分二を標準と爲す。一の工場停車場等が諸多の地方に及ぶときは、分配は面積の割合と經營所停車場等の存立により當該地方團體に生ずる地方負擔との考慮の下に地方事情によりて行はる。<sup>58)</sup>

## 結 論

以上要之、我邦にては國が納税義務者となることは極めて稀であり、外國にも例は少いが、併し其例なき譯でなく、理論上よりいへば、むしろ國の營利的意義ある事業及財産には課税すべき根據強しといはなければならぬ。けれども國が地方の納税義務者となることを穩當ならすとするの感情もあり、そして自己課税を成るべく避けたしとの觀點もあつて、彼是れ考合せて、税としては國は納めないが、併し特に其爲め生すべき地方財政の困難及不公平等を救済するため、税に當るべき相當の交付金を地方に交付することとするのが適當と考へらるゝ。そして尙其上にも國の當該事業及財産の管理及經理上にも適當なる注意を拂ふことを忘れてはならぬ。

56) Wagner, a. a. O. S. 423. Zelle, a. a. O. S. 88-93.

57) Herfurth, a. a. O. S. 179-180.

58) Zelle, a. a. O. S. 94.